



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ Β2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 548

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 17/06/2016

Αριθμός απόφασης: 81

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρ. 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α'/26.07.2013), όπως ισχύουν.

β. Τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α'/26.07.2013), όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρ. 22 της από 24/12/2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου.

γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ 178 Α'/29.08.2014).

2. Τις διατάξεις του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

3. Τις διατάξεις του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/2013 (ΦΕΚ Β' 55/16.1.2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1.01.2014.

4. Τις διατάξεις της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1282/2013 (ΦΕΚ 54/Β'/16.01.2014), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 239/17-02-2015).

5. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

6. Την με αριθ. Πρωτ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'/17-04-2014) απόφαση για «παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» του Προϊσταμένου της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών.

7. Την ΠΟΛ 1144/03-07-2015 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, «Επιμήκυνση των προθεσμιών για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

8. Την με αριθ. «.....» πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» για τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, που εφαρμόστηκαν σε βάρος της επιχείρησης με

την επωνυμία «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή της «.....», καθώς και σε βάρος των «.....», ως Προέδρου αυτής από «.....» έως «.....», και «.....», ως Δ/νουσας Συμβούλου αυτής από «.....» έως «.....» και Αντιπροέδρου από «.....» έως «.....», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 46 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με αυτές της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε.

9. Την από «.....» Ειδική Έκθεση Ελέγχου του «.....», σχετικά με την ανωτέρω.

10. Την από «.....» και με αριθ. πρωτοκόλλου «.....», κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. «.....», ενδικοφανή προσφυγή (τιτλοφορούμενης ως «Αντιρρήσεις») της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή της «.....», καθώς και τους «.....» και «.....».

12. Το από «.....» και με αριθ. πρωτοκόλλου «.....» Συμπληρωματικό Υπόμνημα επί της ανωτέρω ενδικοφανούς.

13. Την από «.....» έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. «.....» επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

14. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Β2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από «.....» και με αριθ. πρωτοκόλλου «.....» κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, και του από «.....» και με αριθ. πρωτοκόλλου «.....» Συμπληρωματικού Υπομνήματος, της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή της «.....», καθώς και των «.....» και «.....», για την ακύρωση της με αριθ. «.....» πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος τους τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σε βάρος της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.: «.....», έδρα: «.....» – Αγ. Παρασκευή, αντικείμενο εργασιών: «.....», αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. «.....», καθώς και σε βάρος των «.....», με Α.Φ.Μ.: «.....», κατοίκου: «.....» - Αρτέμιδα, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. «.....», ως Προέδρου αυτής από «.....» έως «.....», και «.....», με Α.Φ.Μ.: «.....», κατοίκου: «.....» - Αρτέμιδα, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. «.....», ως Δ/νουσας Συμβούλου αυτής από «.....» έως «.....» και Αντιπροέδρου από «.....» έως «.....», γνωστοποιήθηκε με την αριθ. «.....» πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», η εφαρμογή των μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ 1282/2013, λόγω της διαπίστωσης – ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου σ' αυτή – της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τις χρήσεις «.....», συνολικής καθαρής αξίας που υπερβαίνει τα όρια του

παραπάνω άρθρου και νόμου, σύμφωνα με την από «.....» Ειδική Έκθεση Ελέγχου του «.....».

Επιπλέον, όπως προκύπτει από τα οριζόμενα στο από «.....» Πρακτικό της έκτακτης Γ.Σ των μετόχων της εταιρείας (κατατέθηκε στο ΓΕΜΗ με αριθ. πρωτοκ. «.....» και αριθ. ΓΕΜΗ «.....»), την ημερομηνία αυτή αποφασίσθηκε και εγκρίθηκε η λύση αυτής και διορίσθηκε εκκαθαριστής ο «.....».

Οι προσφεύγοντες, στην με αριθ. «.....» ενδικοφανή προσφυγή τους και το με αριθ. «.....» Συμπληρωματικό Υπόμνημα τους, αιτούνται την ακύρωση της με αριθ. «.....» πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», με την οποία εφαρμόστηκαν σε βάρος τους τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, επικαλούμενοι τα κάτωθι:

α) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις «.....», επομένως η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη.

β) Τα μέτρα διασφάλισης του άρθ. 46 του ν.4174/2013 αντίκεινται στις διατάξεις των άρθ. 5 παρ. 1, 17 παρ. 1 και 25 παρ.1 του Συντάγματος και του άρθ. 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, καθόσον δεν διαγράφονται στο νόμο με σαφή και αντικειμενικό τρόπο οι προϋποθέσεις δέσμευσης των περιουσιακών στοιχείων, καταλείποντας ευρύτατο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στη Διοίκηση (απόφαση ΣτΕ 1260/2015, Δ΄ Τμήμα). Επιπλέον, παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας.

γ) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελώς αιτιολογημένη κι άρα μη νόμιμη, καθόσον η φορολογική Αρχή δεν μπόρεσε να αποδείξει την εικονικότητα των συναλλαγών.

δ) Η προσβαλλόμενη πράξη διασφάλισης είναι παράνομη καθόσον ερείδεται σε Ειδική Έκθεση του ΣΔΟΕ, η οποία έχει το χαρακτήρα δελτίου πληροφοριών. Επιπλέον, τα επίμαχα διασφαλιστικά μέτρα εφαρμόστηκαν σε βάρος τους για παραβάσεις αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να υφίσταται κατά νόμο τέτοια δυνατότητα από την 01/12/2015, ύστερα από την τροποποίηση του άρθ. 46 παρ. 5 του ν.4174/2013 με τις διατάξεις του ν.4337/2015.

ε) Έλλειψη νομιμότητας του διενεργηθέντος ελέγχου από το ΣΔΟΕ, λόγω άπρακτης παρέλευσης του ευλόγου χρόνου διεξαγωγής του.

στ) Μη νόμιμος επανέλεγχος χρήσεων για τις οποίες έχει επέλθει αμετάκλητος διοικητικός συμβιβασμός, με επανεκτίμηση στοιχείων που έχουν ήδη ελεγχθεί, χωρίς να συντρέχουν νέα στοιχεία.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. ε΄ του άρθ. 55 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι: *«1.Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:*

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην «Φορολογική Διοίκηση».

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «5. Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει παραβάσεις φοροδιαφυγής κατά την έννοια των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 55 αθροιστικά άνω του ποσού των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ή κατά την έννοια των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ. 1 του άρθ. 55 του Κώδικα εφόσον η αξία των συναλλαγών των φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει αθροιστικά το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα. Ειδικότερα η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολό τους».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «6. Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων εταίρων προσωπικών εταιριών, καθώς και σε βάρος κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από την τέλεση της παράβασης και εφεξής, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή στην περίπτωση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 55, και ανεξαρτήτως των χρηματικών ορίων που τίθενται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β', και κατά την τέλεση αυτής στην περίπτωση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κώδικα.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα εξειδικεύονται τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου, καθορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες τα μέτρα αίρονται εν όλω ή εν μέρει και οι περιπτώσεις μη εφαρμογής τους, προσδιορίζεται ο χρόνος διατήρησης αυτών και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 2 παρ. 1, 2 και 3 της ΠΟΛ 1282/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ. 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι: «1. Τα μέτρα της παρ. 5 του άρθ. 46 του ν.4174/2013, επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των παραβατών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων και σε βάρος νομικών ή φυσικών προσώπων ή οντοτήτων που έχουν ή είχαν μία από τις παρακάτω ιδιότητες από την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 55 του ν.4174/2013, όπως ισχύει και μέχρι την επιβολή των μέτρων, ανεξάρτητα εάν κατά την επιβολή των μέτρων έχουν αποβάλλει την ιδιότητα αυτή με οποιαδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, και προκειμένου:

α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, στους προέδρους και αντιπροέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες, εντεταλμένους, συμπράττοντες συμβούλους, στους διοικητές, στους γενικούς διευθυντές, στους διευθυντές, ως και εν γένει σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.».

2. Τα ίδια ως άνω μέτρα επιβάλλονται σωρευτικά, εφόσον οι διαπιστούμενες παραβάσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας υπερβαίνουν το τιθέμενο στις διατάξεις του α' εδαφίου της παρ. 5 του άρθ. 46 του ν.4174/2013, ποσό, σε βάρος των παραβατών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων και σε όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις παραπάνω ιδιότητες κατά την τέλεση οποιασδήποτε παράβασης φοροδιαφυγής των περιπτώσεων δ' και ε' της παρ. 1 του άρθ. 55 του ν.4174/2013, όπως ισχύει.

3. Τα μέτρα της παρ. 5 του άρθ. 46 του ν.4174/2013, δεν επιβάλλονται στους εκκαθαριστές και στους διορισθέντες με δικαστική απόφαση ως μέλη προσωρινών διοικήσεων, εκτός εάν η φοροδιαφυγή που τελέστηκε κατά το χρόνο άσκησης των καθηκόντων τους αθροιστικά λαμβανόμενη υπερβαίνει τα όρια που τίθενται στην ίδια ως άνω παράγραφο.».

Επειδή, σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων, αναφέρουμε ότι αυτός δεν εμπίπτει στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και αλυσιτελώς προβάλλεται, καθόσον δεν αποτελεί στοιχείο κρίσης της παρούσας προσφυγής, αφού δεν θίγει το κύρος των διασφαλιστικών μέτρων, αλλά το κύρος των πράξεων επιβολής προστίμου και καταλογισμού του φόρου, οι οποίες μπορούν να προσβληθούν με ξεχωριστή ενδικοφανή προσφυγή.

Επιπλέον, τα μέτρα διασφάλισης, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, εφαρμόζονται με τη διαπίστωση από την φορολογική διοίκηση των παραβάσεων της φοροδιαφυγής και βασίζονται σε

ειδική έκθεση ελέγχου στην οποία αναφέρονται τα ποσά φόρου ή η συνολική καθαρή αξία των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων που προκύπτουν από τις παραβάσεις του φορολογούμενου στην ελεγχόμενη φορολογική περίοδο και επίσης, η πράξη για την εφαρμογή των μέτρων « ...συντάσσεται κατά προτεραιότητα από την αρμόδια φορολογική αρχή, αμέσως με τη διαπίστωση της μη απόδοσης των φόρων ή την διαπίστωση των παραβάσεων περί εικονικών και πλαστών τιμολογίων και όχι με την ολοκλήρωση του ελέγχου για την οποία απαιτούνται χρονοβόρες ελεγκτικές επαληθεύσεις με συνέπεια να οδηγούμεθα στη λήψη των μέτρων όταν αυτά πια χάνουν το χαρακτήρα του επείγοντος και της πρόληψης» (ΠΟΛ 1006/2005), ενώ από την άλλη πλευρά «...δεν απαιτείται για την εφαρμογή των εν λόγω μέτρων η οριστικοποίηση των καταλογιστικών πράξεων των φόρων, τελών - εισφορών ή των Α.Ε.Π. του Κ.Β.Σ.» (ΠΟΛ 1006/2005).

Επειδή, σχετικά με τον δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων, λεκτέον ότι η επικαλούμενη εκ μέρους τους «αναλογικότητα» μεταξύ της διοικητικής κύρωσης και των διαπραχθεισών παραβάσεων, είναι προφανώς αβάσιμη διότι τέτοια σχέση «αναλογικότητας» δεν καθορίζεται από τις διατάξεις. Είναι γνωστό δε ότι στο φορολογικό δίκαιο οι διατάξεις ερμηνεύονται «γραμματικά» και όχι «αναλογικά», τα δε μέτρα που λαμβάνονται από την Διοίκηση, προληπτικά και όχι κατασταλτικά, είναι κατάλληλα και αποτελεσματικά για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ο οποίος έγκειται στην εξασφάλιση της διατήρησης των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να καταστεί δυνατή η ικανοποίηση των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού, προτού αυτός προλάβει να μεταβιβάσει τα περιουσιακά του στοιχεία και να αποσύρει τις καταθέσεις του, χωρίς τα επερχόμενα μειονεκτήματα να υπερσκελίζουν τα πλεονεκτήματα (σχετ. ΣτΕ 1149/88, ΣτΕ 4050/90, ΣτΕ 3112/90, ΣτΕ 2775/89, ΣτΕ 2297/2015).

Επίσης, από το κείμενο της διάταξης προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι οι προσφεύγοντες έχουν κάθε δυνατότητα πίστωσης και χρήσης των τραπεζικών καταθέσεων και λογαριασμών τους, οι οποίοι δεν δεσμεύονται εξ ολοκλήρου, ενώ μεταξύ των πιστοποιητικών που απαγορεύεται να χορηγούνται στους φορολογούμενους – παραβάτες, σε περίπτωση λήψης των ανωτέρω μέτρων σε βάρος τους, περιλαμβάνονται περιοριστικά και μόνο αυτά που απαιτούνται για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων και τα οποία με κανέναν τρόπο δεν οδηγούν στην οικονομική εξόντωση αυτών, αφού τα στοιχεία αυτά δεν προσημειώνονται, κατάσχονται ή εκπλειστηριάζονται και έχουν τη δυνατότητα να τα διαχειριστούν με κάθε τρόπο.

Επιπροσθέτως, σχετικά με την παράβαση βασικών αρχών του Συντάγματος καθώς και της ΕΣΔΑ, ως απόρροια της εφαρμογής των ως άνω διασφαλιστικών μέτρων, σημειώνουμε ότι, με την απόφαση ΣτΕ 1260/2015, Δ' Τμήμα καθώς την με αριθ. 3316/2014 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, κρίθηκε, αποκλειστικά και μόνο, ότι η διάταξη του άρθ. 30 παρ. 5 περ. ε' του ν.3296/2004, (βάσει του οποίου το ΣΔΟΕ προέβαινε, σε ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου ή περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής και

λαθρεμπορίου, σε δεσμεύσεις τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων), αντίκειται στα άρθρ. 5 παρ. 1, 17 παρ.1 και 25 παρ.1 του Συντάγματος και στο άρθρ. 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

Αντιθέτως, στις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρ. 46 του ν.4174/2013 αναφέρονται επακριβώς οι προϋποθέσεις εφαρμογής των εν λόγω διασφαλιστικών μέτρων, ενώ στις διατάξεις της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η οποία εκδόθηκε σύμφωνα με τη νομοθετική εξουσιοδότηση προς το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων της παρ. 6 του ανωτέρω άρθρου και νόμου, και η οποία τροποποιήθηκε – συμπληρώθηκε με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1038/2015 Απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, περιγράφονται λεπτομερώς τα ανωτέρω διασφαλιστικά μέτρα και οι προϋποθέσεις επιβολής τους (άρθρο 1), τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται (άρθρο 2), οι περιπτώσεις μη εφαρμογής τους (άρθρο 3), η διαδικασία εφαρμογής τους (άρθρο 4), καθώς και οι περιπτώσεις ολικής ή μερικής άρσης αυτών (άρθρο 6).

Επιπλέον, η κρίση περί της συνταγματικότητας ή μη των νόμων δεν εμπίπτει στη δικαιοδοτική αρμοδιότητα της Υπηρεσίας μας, αλλά σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρ. 93 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των δικαστηρίων της Επικράτειας.

Επειδή, οι δύο τελευταίοι ισχυρισμοί των προσφευγόντων, επίσης, δεν εμπίπτουν στα πλαίσια εξέτασης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 και αλυσιτελώς προβάλλονται, καθόσον δεν αποτελούν στοιχείο κρίσης της παρούσας προσφυγής, αφού δεν θίγουν το κύρος των διασφαλιστικών μέτρων, αλλά το κύρος των πράξεων επιβολής προστίμου και καταλογισμού του φόρου, οι οποίες μπορούν να προσβληθούν με ξεχωριστή ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013, εμπροθέσμως και παραδεκτώς ασκείται η παρούσα προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατ' αρχήν οι λόγοι για τους οποίους εφαρμόστηκαν τα μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου με την με αριθ. «.....» πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», σε βάρος της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», καθώς και σε βάρος των «.....», ως Προέδρου αυτής από «.....» έως «.....», και «.....», εξακολουθούν να υφίστανται, και δεδομένου ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 3 και 6 της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπου ορίζονται αντίστοιχα οι περιπτώσεις μη εφαρμογής καθώς και οι περιπτώσεις ολικής ή μερικής άρσης των διασφαλιστικών μέτρων.

Ακολούθως, με τις διατάξεις του άρθρ. 2 υποπαρ. Δ.7 παρ.1 ε' του ν.4336/2015 (ΦΕΚ 94/Α/14.08.2015) ορίστηκε ότι: «[...]. Οι παράγραφοι 1 και 3 του άρθρου 25 του ν.4321/2015 καταργούνται από τότε που ίσχυσαν και οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε., που έχουν συνταχθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4321/2015 (για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις στη Φορολογική και Τελωνειακή Διοίκηση, θεωρούνται δελτία πληροφοριών).».

Επομένως, κατ' ανάλογη εφαρμογή των προεκτεθέντων συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση έπρεπε να εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου από την Φορολογική Αρχή, να συνταχθεί νέα Ειδική Έκθεση Ελέγχου, εφόσον διαπιστώθηκε φοροδιαφυγή κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρ. 46 παρ. 5 του ν.4174/2013, και να ακολουθήσει νομίμως η έκδοση της πράξης διασφάλισης.

Επειδή, με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρ. 63 του ν.4174/2013, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι: «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Αποφασίζουμε

Την ακύρωση της με αριθ. «.....» πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», με την οποία γνωστοποιήθηκε η εφαρμογή των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν τη δημοσίευση του ν.4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1282/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1038/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, σε βάρος της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.: «.....», έδρα: «.....» – Αγ. Παρασκευή, αντικείμενο εργασιών: «.....», αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. «.....», καθώς και σε βάρος των «.....», με Α.Φ.Μ.: «.....», κατοίκου: «.....» - Αρτέμιδα, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. «.....», ως Προέδρου αυτής από «.....» έως «.....», και «.....», με Α.Φ.Μ.: «.....», κατοίκου: «.....» - Αρτέμιδα, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. «.....», ως Δ/νουσας Συμβούλου αυτής από «.....» έως «.....» και Αντιπροέδρου από «.....» έως «.....».

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής

Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΛΙΑΣ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμοδίων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).